

**Audience publique du 3 septembre 2008**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 23516 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 8 octobre 2007 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., ..., sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 septembre 2007, no C 11646 du rôle, ayant rejetés comme non fondées les réclamations dirigées contre le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 1999, émis par le bureau d'imposition Esch 3 en date du 4 juillet 2002 et d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 10 septembre 2007, no C 12911 du rôle, ayant rejeté comme non fondées les réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal des années 2000, 2001 et 2002, tous émis par le bureau d'imposition Esch 3 en date du 2 mars 2005 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 1<sup>er</sup> février 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Par un bulletin de l'impôt sur le revenu, émis en date du 4 juillet 2002, par le bureau d'imposition Esch 3, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », et par un bulletin de l'impôt commercial communal émis en date du même jour, par le même bureau d'imposition, l'administration des Contributions Directes procéda à la taxation d'office de l'année 1999 pour défaut de déclaration de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal, à l'égard de Monsieur ..., exerçant le métier d'électricien en nom personnel.

Par courrier, reçu par le bureau d'imposition, en date du 11 septembre 2002, Monsieur ... introduisit une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal, pour l'année 1999, émis le 4 juillet 2002.

En date du 26 novembre 2004, la fiduciaire de Monsieur ... déposa auprès de l'administration des Contributions Directes la déclaration pour l'impôt commercial de l'année 1999, la déclaration pour l'impôt sur le revenu pour l'année 1999. Le 13 février 2004, Monsieur ... fit déposer auprès de l'administration des Contributions Directes la déclaration fiscale de l'impôt sur le revenu de l'année 2000. Le 16 avril 2004, Monsieur ... fit déposer la déclaration de l'impôt commercial des années 2000 et 2001 et la déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2001. Le 31 août 2004, Monsieur ... fit déposer la déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2002 et la déclaration de l'impôt commercial pour l'année 2002.

En date du 2 mars 2005, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2000, 2001, 2002 et les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2000, 2001 et 2001 à l'égard de Monsieur ....

Par courrier de sa fiduciaire du 13 mai 2005, réceptionné par l'administration le 18 mai 2008, Monsieur ... introduisit une réclamation contre lesdits bulletins.

Le 7 septembre 2007, le directeur de l'administration des Contributions Directes, ci-après désigné par « le directeur », répondit à la réclamation introduite en date du 11 septembre 2002 et prit à l'égard de Monsieur ... la décision suivante, répertoriée sous le numéro C 11646 du rôle :

*« Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués;*

*que toutefois l'auteur de la requête n'étant pas un professionnel de la consultation et de la représentation en matière d'impôts, il bénéficie de ce fait de la jurisprudence qui, sur le fondement du § 249 alinéa 1<sup>er</sup> AO, tend à interpréter les requêtes des contribuables non assistés selon l'intention qu'elles manifestent plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes employés;*

*qu'en vertu de ce principe de l'effet utile, la réclamation est à considérer comme étant dirigée contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 1999 et le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999, tous émis le 4 juillet 2002;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi les bases d'imposition par voie de taxation;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux*

*conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;*

*Considérant que le contribuable n'a réservé aucune suite aux rappels, l'invitant au dépôt de ses déclarations d'impôt sur le revenu et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année litigieuse;*

*Considérant qu'en conséquence le bureau d'imposition était tenu, conformément au § 217 AO, à établir les bases d'imposition par voie de taxation;*

*Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (cf. jurisprudence constante, déjà: Conseil d'Etat du 11 avril 1962, n° 5742 du rôle) ;*

*Par ces motifs*

*reçoit les réclamations en la forme ;  
les rejette comme non fondées »*

Le 10 septembre 2007, le directeur répondit à la réclamation introduite en date du 13 mai 2005 et prit à l'égard de Monsieur ... la décision suivante, répertoriée sous le numéro C 12911 du rôle :

*« Considérant que le réclamant a omis de spécifier les bulletins d'impôt qu'il entend attaquer; qu'il résulte toutefois à suffisance de la requête introductive qu'il vise les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal des années 2000, 2001 et 2002, tous émis le 2 mars 2005;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de trois demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir tenu compte de la perte reportable de 1999 ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;*

*Considérant que le bénéfice commercial de l'année 1999 du réclamant avait été taxé d'office pour défaut de dépôt de déclaration et qu'une réclamation contre cette taxation avait été introduite auprès du directeur en date du 10 septembre 2002;*

*que la fiduciaire du réclamant avait déposé le 26 novembre 2004 les déclarations en souffrances (sic), en l'occurrence celles des années 1999, 2000, 2001 et 2002;*

*que la déclaration de l'année 1999 indiquait une perte de -2.565.195 francs;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 109 alinéa 1 n°4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), sont déductibles du total des revenus nets les pertes antérieures reportées pour autant qu'elles répondent aux conditions fixées à l'article 114 L.I.R.;*

*qu'aux termes du § 9bis de la loi concernant l'impôt commercial communal (GewStG) le bénéfice d'exploitation est réduit à concurrence des pertes qui ont été constatées lors du calcul du résultat d'exploitation de 1991 et exercices suivants par application des dispositions des §§ 7 à 9 GewStG;*

*qu'il s'ensuit qu'afin d'être reportable, une perte doit avoir été dûment établie;*

*Considérant que le recours quant à la fixation de la base imposable du bénéfice commercial de l'année 1999 a été rejeté comme non fondé par décision directoriale du 7 septembre 2007, n° C 11646 du rôle;*

*qu'il s'ensuit qu'en l'espèce aucun report de perte survenue en 1999 n'est à prendre en considération pour les années litigieuses, aucune perte n'ayant été établie dans le chef du réclamant pour 1999;*

*Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;*

*Par ces motifs*

*reçoit les réclamations en la forme ;  
les rejette comme non fondées »*

Par requête déposée le 8 octobre 2007, Monsieur ... a introduit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des décisions précitées du directeur des 7 et 10 septembre 2007.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu et contre un bulletin de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable. Le recours subsidiaire en annulation est partant irrecevable.

A l'appui de son recours, Monsieur ... reproche au bureau d'imposition, ainsi qu'au directeur d'avoir pris en considération pour le calcul de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 1999, par voie de taxation, un bénéfice commercial de 1.745.700 Luf, alors qu'il ressortirait de sa comptabilité régulière qu'il aurait réalisé une perte de -2.565.196 Luf sur la période afférente.

Il estime que le but de la taxation d'office, prévue par l'article 217 AO, serait d'aboutir à une valeur probable et/ou approximative de l'assiette imposable. S'il serait admis que le résultat de la taxation puisse dépasser le résultat effectif, le contribuable devant s'imputer à lui-même les conséquences de la taxation, la méthode d'évaluation de l'assiette imposable ne devrait pas aboutir à une sanction pour le contribuable. Or, en l'espèce, les divergences entre la base d'imposition fixée pour l'exercice 1999 par le bureau d'imposition et les déclarations fiscales de Monsieur ... montreraient que l'administration n'aurait pas pris en compte une valeur probable. La perte qui aurait dû être retenue pour l'année 1999 serait déductible du total des revenus nets, de sorte que les bulletins d'impôt des années 2000, 2001 et 2001 seraient également inexacts.

Le délégué du gouvernement estime qu'en l'espèce les impositions seraient la conséquence du défaut de déclarations fiscales déposées par Monsieur .... Il soutient encore que les déclarations et le bilan déposés par Monsieur ... fin novembre 2004 ne correspondraient pas aux « *notions légales* » et n'auraient ainsi qu'une valeur probante très relative. Enfin, il estime qu'une perte devrait être dûment établie pour pouvoir être reportable, ce qui ne serait pas le cas en cas de taxation d'office, faute de déclaration.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur reconnaît qu'à défaut de déclaration fiscale et si le bureau d'imposition a épuisé toutes ses possibilités d'investigation, il peut procéder par voie de taxation d'office pour évaluer l'assiette imposable. Cette procédure ne consisterait cependant qu'à déterminer une valeur probable. En l'espèce, la valeur retenue par le bureau d'imposition pour l'exercice 1999 consisterait en un bénéfice commercial, tandis que les déclarations fiscales, ultérieurement déposées par le demandeur, renseigneraient qu'il aurait effectué une perte. Si le délégué du gouvernement estimerait que les bilan et déclarations déposés fin 2004 ne correspondraient pas aux notions légales, il resterait en défaut de préciser l'expression de « *notions légales* ». La comptabilité, établie par une fiduciaire selon les normes comptables applicables au Luxembourg, bénéficierait d'une présomption de régularité jusqu'à preuve du contraire, qui ne serait pas éternuée par le dépôt tardif du bilan et des déclarations fiscales au bureau d'imposition. Enfin, une imposition

démesurée ne figurerait pas parmi les moyens légaux mis à la disposition du bureau d'imposition pour sanctionner les contribuables négligents.

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler en premier lieu que le paragraphe 217 (1) AO dispose que : « *Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind* ».

La taxation constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative<sup>1</sup>, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération<sup>2</sup>.

En l'espèce, il est constant en cause, pour ressortir des pièces versées en cause mais surtout pour ne pas être contesté par le demandeur que ce dernier n'a déposé aucune déclaration fiscale, ni aucune pièce comptable, jusqu'à ce que le bureau d'imposition s'est vu obligé de procéder par voie de taxation afin de déterminer la base imposable. Ce n'est qu'après la taxation d'office et lors des réclamations introduites auprès du directeur que le demandeur a déposé ses déclarations fiscales ainsi que le bilan pour l'exercice 1999.

Le tribunal est partant amené à constater que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu conformément au paragraphe 217 AO, à établir les bases d'imposition par voie de taxation.

Le demandeur reproche toutefois encore au directeur de ne pas avoir pris en considération les éléments lui soumis lors des réclamations, et plus particulièrement ceux contenus dans ses déclarations fiscales.

Quant à la mission du directeur, il y a de prime abord lieu de retenir que les dispositions relatives aux procédures communes figurant aux paragraphes 243 à 258 AO sous le titre « *Allgemeine Vorschriften über das Verfahren* » s'appliquent à la procédure de la réclamation devant le directeur.

Aux termes du paragraphe 243 AO, « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* ».

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 26 avril 1999, no 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, no 340 et autres références y citées

<sup>2</sup> cf Cour adm. 30 janvier 2001, no 12311C du rôle, Pas.adm. 2006, V° Impôts, no 341 et autres références y citées.

Le directeur statue donc toujours quant au fond du dossier. En d'autres termes, le directeur, saisi d'une réclamation, procède d'office au réexamen global de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. Le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition. En procédant au réexamen global de la situation du contribuable, le directeur est ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait, dont il n'a pas été tenu compte par le bureau d'imposition, y compris des éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui ne se sont présentés que durant l'instance de réclamation. Au vu de ces éléments de fait, le directeur est amené à vérifier notamment si la base imposable fixée moyennant taxation d'office se rapproche autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

En l'espèce, le tribunal est amené à constater que le directeur, saisi de la réclamation contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 1999 et le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999, n'a, dans sa décision déférée du 7 septembre 2007, pas procédé à une analyse au fond de la situation du contribuable. En effet, il n'a pas pris en compte le bilan de l'exercice 1999 et les déclarations fiscales concernant cette même année, déposés par le demandeur au cours de la procédure de réclamation. Ainsi, il n'a ni vérifié si la base imposable retenue par le bureau d'imposition correspond à la réalité économique, ni si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition l'a été avec mesure et modération. Il s'est uniquement limité à constater que lesdits bulletins auraient été établis à juste titre par voie de taxation d'office et que le contribuable devrait s'imputer à lui-même toute conséquence éventuellement désavantageuse de la taxation.

En procédant de cette manière, le directeur ne s'est pas conformé au paragraphe 243 AO, lui imposant de statuer quant au fond et de procéder au réexamen global de la situation du contribuable. Il en découle que la décision directoriale du 7 septembre 2007 encourt l'annulation pour violation de la loi.

Dans la mesure où le directeur a fondé sa décision du 10 septembre 2007 concernant les bulletins de l'impôt sur le revenu et les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2000, 2001 et 2002, notamment sur le fait que sa décision du 7 septembre 2007 a rejeté le recours quant à la fixation de la base imposable du bénéfice commercial de l'année 1999, l'annulation de ladite décision du directeur du 7 septembre 2007 a une incidence directe sur la décision directoriale du 10 septembre 2007, de sorte que cette dernière décision encourt pareillement l'annulation.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* »<sup>3</sup>, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à

---

<sup>3</sup> cf. doc. parl. 3940A<sup>2</sup>, p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A<sup>4</sup>, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5)

l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt<sup>4</sup>.

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur afin qu'il statue sur les réclamations quant au fond conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 septembre 2007 portant le numéro C 11646 du rôle, ainsi que la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 10 septembre 2007 portant le numéro C 12911 du rôle ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions Directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, premier juge,  
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 3 septembre 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier de la Cour administrative, Anne-Marie Wiltzius, greffier assumé.

Wiltzius

Schockweiler

---

<sup>4</sup> trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428 du rôle, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts , n° 487